

VOTO-VISTA

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Trata-se, na origem, de mandado de segurança, impetrado por Viação Alvorada Ltda contra ato do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre.

Aduziu a impetrante ser empresa que atua no sistema de transporte coletivo rodoviário de passageiros no Município de Porto Alegre, estando sujeita à contribuição ao PIS e à COFINS nos termos da Lei nº 9.718/98, incidentes sobre o faturamento. Destacou que a autoridade coatora impõe que, para efeito de incidência dessas contribuições, integra o faturamento ou a receita o ISS. De sua óptica, contudo, a inclusão desse imposto na base de cálculo daquelas contribuições é ilegal e inconstitucional.

A sentença foi pela denegação da segurança. Apelou a parte impetrante.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao apelo. O acórdão ficou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

O ISS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS”.

Contra o acórdão a impetrante interpôs recurso extraordinário, com fundamento na letra a do permissivo constitucional.

Alegou a recorrente, em síntese, que: a) o acórdão recorrido analisou a questão de uma perspectiva meramente formal; b) as expressões faturamento e receita têm sentidos próprios, não podendo ser negligenciadas pela legislação; c) faturamento “constitui instrumento indicativo do valor a ser recebido pelo comerciante por ocasião das vendas. É o valor da mercadoria, não do imposto, que se fatura”; d) a “integração” do ISS ao preço do serviço prestado é merda forma de cálculo e registro do valor a ser desembolsado; e) receita pressupõe o conceito “de acréscimo patrimonial, que só pode advir de uma entrada livre, desprovida de qualquer obrigação em contrapartida”; f) o ISS não adere ao patrimônio da empresa; g) as regras de contabilidade confirmam que o IPI, o ICMS, o ISS e as demais deduções são, na essência, reduções da receita, e não receitas efetivas; h) a forma com que os tributos discutidos na espécie estão sendo

calculados gera insegurança jurídica; i) a presente questão não é diferente daquela sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições; j) o Tribunal de origem violou o princípio federativo e a autonomia municipal, pois, a prevalecer seu entendimento, a União, por meio do PIS/COFINS, fomenta a guerra fiscal entre municípios, já que a redução de ISS por um município também acarreta redução dessas contribuições, o que facilita a atração de investimentos para a municipalidade; k) o entendimento constante do acórdão atacado ofende a neutralidade tributária e a livre concorrência, por provocar distorções na alocação eficiente de recursos na economia; l) houve contrariedade ao princípio da capacidade contributiva.

O presente caso é paradigma do Tema nº 118 da repercussão geral, que possui o seguinte título: “inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS”.

O parecer da Procuradoria-Geral da República foi pelo sobrestamento do caso até o julgamento da ADC nº 18.

É o relatório

Encontra-se em discussão a possibilidade de se incluir o ISS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, tributos incidentes sobre a receita ou o faturamento.

O Relator, Ministro **Celso de Mello**, aplica ao caso a mesma orientação firmada pela Corte no RE nº 574.706/PR, Tema nº 69, em que fixada a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

De acordo com Sua Excelência, não é qualquer ingresso que pode ser qualificado como receita, cuja noção possui dois elementos essenciais: “a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo”.

O decano da Corte destaca que os valores recolhidos a título do ISS não se enquadram à noção de conceitual de receita ou de faturamento, consistindo, na verdade, simples ingressos financeiros (a serem, posteriormente, transferidos para o município). Nesse sentido, Sua Excelência defende que esses valores não compõe a base de cálculo daquelas contribuições.

Eis a tese proposta pelo Relator:

“O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte, sob pena de transgressão ao art. 195, I, ‘b’, da Constituição da República (na redação dada pela EC nº 20 /98)”.

Peço vênia para divergir do ilustre Relator.

De início, vale lembrar que, no RE nº 574.706/PR, Tema nº 69, fiquei vencido, na companhia dos Ministros **Edson Fachin** , **Roberto Barroso** e **Gilmar Mendes** .

Na ocasião, ao votar pela possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, registrei, dentre outros pontos que:

“em diversos precedentes, o STF passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de **produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas resultantes do exercício de atividades empresariais típicas** .

(...)

(...) **caso esta Suprema Corte adote o entendimento de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, a meu sentir, se estará alterando a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de receita bruta adotado tanto no direito tributário como no direito privado e já largamente utilizado na jurisprudência da Corte.**

(...)

O Ministro **Cezar Peluso**, quando do julgamento do RE nº 240.785 /MG, apesar de reafirmar seu entendimento acerca do conceito de faturamento e ressaltar a necessidade de manter coerência com votos proferidos em outros recursos extraordinários, deixou claro que, **naquele caso** , estaria acolhendo argumento lançado da Tribuna, nos seguintes termos:

‘O problema todo é que, neste caso, se trata de uma **técnica de arrecadação** em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para afeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte.’

Para Sua Excelência, na hipótese, haveria um **trânsito meramente contábil** e que, por isso, o tributo não comporia o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa.

Com a devida **vênia**, segundo esse entendimento, aquele que pratica operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação se encontraria numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no **repasso de tributo devido por terceiro** (...). Ora, o contribuinte do ICMS é ‘qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação’ (art. 4º da LC nº 87/96). Não é crível que o valor do ICMS **não saia do patrimônio do contribuinte** e que esse se encontre numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no **repasso de tributo devido por terceiro**.

(...)

Além do mais, como no julgamento do multicitado RE nº 240.785 /MG, para se justificar a natureza de mero ‘ingresso’ do ônus financeiro do ICMS embutido no preço da mercadoria, se deu muita ênfase ao fato de o imposto ser **destacado na nota fiscal**, (...)

(...) o contribuinte do ICMS é o vendedor da mercadoria, e não o consumidor. O vendedor responde, em nome próprio, por débito tributário próprio! Portanto, o imposto é uma despesa para o vendedor. Como toda empresa busca o lucro, todas as despesas que oneram o exercício da atividade econômica e a mais valia são repassados para o preço das vendas. Por tal motivo é que a despesa do ICMS passa para dentro do preço das vendas. O que o comprador paga (valor que cobre as despesas do vendedor e propicia o lucro empresarial) constitui a receita bruta da empresa.

Rogando, mais uma vez, **vênia** aos que pensam o contrário, a meu sentir, a assertiva de que ‘ **o contribuinte não fatura tributo**’ - apresentada pelos contribuintes - pode até impactar, em um primeiro momento, mas não resiste a uma análise mais acurada da base econômica contida no art. 195, I, b, da Constituição Federal, mesmo que se considerem os conceitos e institutos jurídicos de direito privado que devem ser observados pelo legislador tributário. Além de contrariar uma jurisprudência consolidada, de longa data, pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, subverte toda a lógica do Sistema Tributário Nacional”.

Em primeiro lugar, continuo convencido de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS/COFINS. Não obstante, ressalvando o entendimento pessoal, curvo-me à orientação da Corte firmada no julgamento do Tema nº 69.

Em segundo lugar, tenho, para mim, que a tese de “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” não nos conduz à tese de que o valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo dessas contribuições.

Com efeito, o julgamento do Tema nº 69 esteve intimamente conectado com o imposto estadual, cujo regime se diferencia deveras daquele do ISS. Nesse ponto, cumpre recordar o esclarecimento do Ministro **Cezar Peluso**, no RE nº 240.785/MG, o qual serviu muito de base para o julgamento do mencionado tema: o problema da inclusão do imposto estadual na base de cálculo daquelas contribuições decorria de sua técnica de arrecadação.

Resumidamente, no ICMS, por força da não cumulatividade, existe um crédito em razão da entrada da mercadoria no estabelecimento. Quando ela é vendida, surge o débito, sendo o montante do imposto destacado na nota fiscal de venda. Após realização do cotejo entre créditos e débitos, havendo saldo devedor, o contribuinte deverá recolher a quantia respectiva.

Nesse sentido:

“Do ponto de vista escritural, o contribuinte que receber bens e serviços tributados em seu estabelecimento deve: (i) escriturar as entradas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como créditos no Registro de Entradas; (ii) escriturar as saídas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como débitos no Registro de Saídas; (iii) ao final do período de apuração, transportar a totalidade dos créditos ao Registro de Apuração para serem confrontados com a totalidade dos débitos relativos às saídas de mercadorias do estabelecimento. Havendo saldo devedor, haverá o recolhimento em dinheiro da diferença; havendo saldo credor, este será transportado ao período subsequente de apuração”.

Toda essa técnica é **legalmente imposta**, não podendo o contribuinte se portar de outra maneira, se não for permitido. Pode-se argumentar, assim,

que, há uma espécie de repercussão **escritural** do ICMS – a qual perpassa, necessariamente, pela receita ou pelo faturamento – para o próximo da cadeia econômica.

Ressalto que isso não significa que há necessária repercussão econômica do tributo. Isso porque considero, como já o fiz no RE nº 608.872/MG, como apoio em diversas doutrinas que não existe como, de pronto, ter-se certeza, no contexto do exercício de atividades econômicas, de que houve ou não a transferência do encargo financeiro de tributos. Na ocasião, destaquei, por exemplo, lições de Hugo de Brito Machado Segundo, para quem a repercussão econômica tributária ocorre por força de uma “oportunidade de transferência”: se o mercado permitir, será possível repassar todo o encargo financeiro da exação.

Vai no mesmo sentido, trecho do voto do Min. **Gilmar Mendes**, no RE nº 574.706/PR:

“Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (cf. MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas : teoria e prática**. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 322), por outro, o contribuinte de *jure* não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte *de facto*, como atestam o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF.

Ademais, é cediço em Economia do Setor Público que nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária será, também, aquele que efetivamente irá suportar o ônus tributário. Há, inclusive, um ramo específico da ciência econômica que estuda esse assunto. *É a incidência tributária (tax incidence) ou teoria da incidência fiscal*.

Merecem destaque as três regras de incidência tributária, constantes da obra de Jonathan Gruber, professor do *Massachusetts Institute of Technology* (**Finanças Públicas e Política Pública**, 2ª. ed., Rio de Janeiro: LTC, 2009, p. 317-323).

A primeira e mais importante regra de incidência tributária, segundo o professor, é que a ‘ *carga legal de um imposto não descreve quem efetivamente sofre a carga do imposto*’, fazendo sentido a distinção entre incidência legal e incidência econômica. A segunda regra diz que ‘ *o lado do mercado sobre o qual o imposto é lançado é irrelevante para a distribuição das cargas do imposto*’. Por fim, a terceira regra dispõe que ‘ *participantes com oferta ou demanda inelástica assumem a carga do imposto; participante com oferta ou demanda elástica a evitam*’.

Portanto, a estrutura do mercado irá determinar quem e em que medida irá suportar, de fato, o ônus tributário” (grifos no original).

No ISS, contudo, não existe aquela técnica de arrecadação, que é própria do ICMS. O imposto municipal não está sujeito à não cumulatividade. Ademais, não é ele destacado na nota fiscal por força de sistemática de tributação igual ou análoga à citada (muito embora a Constituição estabeleça que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços).

Anote-se, além disso, que o contribuinte do ISS é o prestador de serviços. É ele, portanto, quem deve pagar, em nome próprio, o tributo.

A propósito, o prestador de serviços pode se valer de quantias conectadas com lucros acumulados (de períodos anteriores) para pagar o ISS devido numa prestação de serviços, sem “passar para frente” (ou seja, sem incluir no preço) o valor do tributo. **Vide** que, nessa hipótese, ele se utilizou de quantia que integrava seu próprio patrimônio para honrar o débito tributário.

Se, no lugar disso, o prestador majorar o preço do serviço prestado para pagar o respectivo imposto? Certamente isso pode ser feito. Mas, ao embutir o valor do ISS a ser recolhido no preço cobrado, o prestador do serviço estará fazendo isso por **livre e espontânea vontade**.

Afinal, não existe determinação constitucional nem legal no sentido de que essa transferência do ônus econômico do imposto deva ser realizada. De mais a mais, não há normas ditando que o ISS deva seguir aquela mesma técnica de tributação que é própria do ICMS. Isto é, não existe repercussão escritural do ISS para o próximo da cadeia econômica.

Desse modo, ao prestar serviço em cujo preço esteja embutido o valor do correspondente ao ISS, aufero o prestador receita ou faturamento próprio, que se integra a seu patrimônio de maneira definitiva. Analisando esse fato, verifica-se que ele, por si só, provoca a majoração do patrimônio.

Dizer que o valor correspondente ao ISS embutido no preço não integra o patrimônio do prestador, porque irá servir para o pagamento desse tributo (sendo, assim, transferido ao município), é realizar interpretação econômica do contexto, e não interpretação jurídica, o que não se admite. Tangenciando o assunto, na ADI nº 3142, consignei que:

“Fora isso, admitimos que a interpretação econômica não pode preponderar sobre a interpretação jurídica, a qual concebe a hermenêutica constitucional de forma sistemática com os demais ramos do Direito. Nesse sentido:

‘A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida, também chamada ‘construtiva’, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o tributário’ (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.117-118).

Registre-se, ainda, que, para efeito de incidência do PIS/COFINS, a rigor, não tem relevância se o contribuinte irá obter lucro ou prejuízo ao auferir receita ou faturamento. Não interessa se, ao final de um período, a receita ou o faturamento irá provocar acréscimo patrimonial. A bem da verdade, esse tipo de análise tem mais pertinência é com o imposto de renda ou com a CSLL.

Por fim, não há que se acolherem críticas formuladas por doutrinas da Contabilidade ou mesmo normas contábeis no sentido de que o ISS não integra a receita ou o faturamento. Isso porque a Corte já fixou entendimento de que a contabilidade, ainda que "possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação" (RE nº 606.107/RS, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 25/11/13, Tema nº 283).

Ante o exposto, peço, mais uma vez, vênias ao ilustre Relator, para, divergindo, negar provimento ao recurso extraordinário. Proponho a fixação da seguinte tese:

“O valor correspondente ao ISS integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS”.

É como voto.